



ANALYSE du TRAITEMENT des SALAIRES et des SALARIES dans les MANUELS de COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION et de CONTROLE de GESTION

Jean-Pierre Claveranne, Jacky Darne

► To cite this version:

Jean-Pierre Claveranne, Jacky Darne. ANALYSE du TRAITEMENT des SALAIRES et des SALARIES dans les MANUELS de COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION et de CONTROLE de GESTION. L'alchimie des coûts, May 1983, France. pp.cd-rom. hal-00823769

HAL Id: hal-00823769

<https://hal.science/hal-00823769>

Submitted on 14 Aug 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ANALYSE du TRAITEMENT des SALAIRES et des SALARIES dans les MANUELS
de COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION
et de CONTROLE de GESTION

Jean-Pierre CLAVERANNE

Jacky DARNE

I.U.T. de VILLEURBANNE

Enseignants de comptabilité analytique, soit en formation initiale, soit en formation continue, nous savons la place importante qu'occupent les manuels en tant que moyen privilégié d'acquisition des connaissances. Comme tous nos collègues, nous avons nos préférences, préférences qui se traduisent par la recommandation de tel livre plutôt que de tel autre.

A l'occasion de ce colloque, consacré à "l'alchimie des coûts", il nous a semblé intéressant d'analyser comparativement le contenu d'ouvrages de comptabilité analytique et (ou) de contrôle de gestion.

Le choix des livres était déjà un premier problème. Comment effectuer ce choix sans tomber sous le coup de la critique ? Comment prétendre à la représentativité de notre échantillon ? Conscients de la difficulté, nous avons pris le problème autrement. Chargés du cours de comptabilité approfondie en option finances de la Maîtrise de Sciences de Gestion de l'Université de LYON, il nous a semblé intéressant de demander aux étudiants inscrits dans cette option (ils sont 18) de dire sur quels manuels ils avaient le plus particulièrement travaillé, au cours de leur scolarité, et c'est donc la liste des livres proposée par ces étudiants qui a été retenue.

Le deuxième problème que posait notre sujet était sa délimitation. En effet, conscients du fait qu'une analyse globale aurait, par son ampleur, débordé le cadre imparti par les organisations de ces journées, nous avons choisi de ne retenir qu'un thème : "le traitement de l'analyse des salaires et des salariés".

Les raisons de ce choix sont simples :

- 1) la part de la rémunération de la force de travail dans les coûts de production et les prix de revient,
- 2) nos propres centres d'intérêts,
- 3) l'actualité du débat sur l'intervention des salariés dans la gestion des entreprises.

De plus, ce thème étant sélectionné, il nous a semblé que ce qui importait, c'était autant l'avis des utilisateurs de ces manuels que le nôtre. Pour ce faire, nous avons demandé aux étudiants de l'option finances de sciences de gestion de la maîtrise de l'I.A.E. de LYON de lire, par groupe de deux ou trois, le manuel qu'ils avaient retenu, et d'en faire une analyse à partir de quelques orientations précises que nous avions données (1) (le tableau de la page 3 donne la liste des manuels retenus, l'année d'édition, le public visé et la taille de l'ouvrage mesuré approximativement en nombre de caractères).

Ce travail a été mené pendant le mois de février 1983. Compte tenu de l'organisation des études, il n'a pas été possible de le réaliser plus tôt. Le faible temps dont nous avons disposé ne nous a pas permis d'en faire une synthèse aussi approfondie que nous l'avions initialement souhaitée.

Précisons cependant -si besoin est- que nous n'avons pas la prétention, dans ce papier, de nous poser en censeurs. Notre objectif est de "lire" la place des salaires et des salariés dans les manuels de comptabilité analytique et de contrôle de gestion, sachant très bien la contrainte que représentent pour les auteurs les sujets d'examen, où ce qui est primordial, c'est plus la résolution d'un problème que la réflexion sur un problème.

(1) Les étudiants avaient préalablement suivi en 1ère année de maîtrise un cours de Comptabilité Analytique d'Exploitation et un cours de contrôle de gestion au premier trimestre de cette année universitaire. Ils ont estimé que le travail demandé les avait contraint à une lecture très attentive de ces ouvrages mais inhabituelle. Nous les remercions vivement de leur active participation.

Les orientations ou plutôt la grille de lecture par nous proposée était la suivante :

- description et présentation de l'ouvrage : titre, auteur(s), éditeur, année d'édition, taille de l'ouvrage mesurée en nombre de caractères estimé ;
- les salaires et (ou) les salariés font-ils l'objet d'un traitement particulier ;
- analyse des traitements quantitatifs des salaires : charges fixes et variables ; charges directes et indirectes, fixation de normes et analyse d'écarts ;
- analyse de participation des salariés dans la mise en place de la comptabilité analytique, dans l'élaboration des prix de revient, dans la saisie des informations et (ou) dans l'analyse des résultats ;
- appréciation générale : quelle vision de l'entreprise se profile derrière ces manuels ?

Précisons que pour éviter toute confusion, les titres étant très proches les uns des autres, les manuels seront désignés par le nom de leur auteur placé entre guillemets : "Ainsi lorsqu'on lit "LAUZEL", il faut lire en fait "l'ouvrage de M. LAUZEL".

I - CARACTERISTIQUES DES OUVRAGES UTILISES

Auteurs	Titre	Editeur	Pages	nombre approximatif de caractères	Année édition	Public visé (d'après les indications du manuel)
P. LAUZEL	Contrôle de gestion et budgets	SIREY	540	1 350 000	1975	Etudiants praticiens ou chercheurs
A. BURLAUD	Coûts / Contrôle		322	1 000 000	1981	Etudiants en gestion Cadres du secteur privé (DECS) et public (ENA) Enseignant (CAPET, AGREG.)
LAUZEL et CIBERT	Le Plan Comptable Comptabilité ana- lytique d'exploit- ation	FOUCHER	286	300 000	1969	
M. COURT J. LEURION	Comptabilité analytique et de gestion	FOUCHER	302	680 000	1975	Enseignement supérieur technique, Enseignement technologique supérieur, B.P., B.T.S., D.T.S. Exper- tise comptable, Concours administratifs, formation permanente
RAULET (C & C)	Comptabilité ana- lytique et contrô- le de gestion (T1)	DUNOD BORDAS 1976	187cours 156exerc.	450 000	1976	BTS, MIT, DECS, expertise comptable Formation permanente
RAULET (C & C)	Comptabilité ana- lytique et contrô- le de gestion (T2)	DUNOD BORDAS 1976	173cours 173exerc.	400 000	1981	"
PERROCHON C.	Comptabilité ana- lytique d'exploit- ation	FOUCHER	103	400 000	1976	Facs de techniciens des sec- teurs adm. et com., brevet prof. et comp., premiers examens conduisant à l'ex- perts comptable.

Trois ouvrages, initialement retenus, n'ont pas été traités par les éla-
dants : II s'agit des ouvrages de Messieurs CHERT, CHAVAT et LAURENCE :

- A. CHERT : Comptabilité analytique - Dunod.
- M. CHAVAT : Contrôle de gestion et planification de l'entreprise -
Lemoult 1981 - 400 p.
- S. LAURENCE : Analyse économique des coûts et prix de revient -
PUF 1979 - 332 p.

II - LES PROBLEMES DE SALAIRES ET DE CHARGES
font-ils l'objet d'un traitement particulier
ou sont-ils traités au détour d'une phase
ou d'un exemple.

2.1. Il existe un chapitre ou une section consacré aux salariés, aux salaires ou aux coûts sociaux dans les ouvrages suivants :
"LAUZEL", "BURLAUD et SIMON", "CIBERT et LAUZEL".

2.1.1. "BURLAUD et SIMON" - Section VII, Chapitre III. "*Les coûts sociaux*", (pp. 299-306)

Sous cette section sont abordés les coûts d'opportunité, les coûts cachés et les coûts externes.

2.1.2. "CIBERT et LAUZEL" - Chapitre III. Titre III. 1ère section "*Frais de personnel*", (pp. 113-117).

Les auteurs calculent dans cette section le coût du personnel par catégorie et le coût horaire imputable. Enfin un dernier paragraphe est consacré au calcul des primes.

2.1.3. "LAUZEL" - La section 2 de l'introduction (pp. 9-11) est consacrée à la réforme de l'entreprise.

Dans le chapitre 1 : "*Concept de base*" la section II (pp. 22-25) est consacrée aux différentes asseptions du terme management.

Dans le chapitre 3 la section IV (pp. 63-69) "*Recherche d'une synthèse et créativité sociale*", l'auteur développe les recherches qui tendent à prendre en considération les concepts d'utilité sociale et de qualité de vie "... sous un angle réaliste".

Enfin la section VI (p. 71-72) "*Formation éducation est consacrée à la nécessaire poursuite des efforts déjà faits pour améliorer la formation des managers*".

Le chapitre XIII intitulé "*Contrôle de gestion et politique sociale*"

(pp. 314-338) comprend 4 sections qui traitent du bilan social, de la participation aux résultats de la comptabilité des ressources humaines et des travaux de l'équipe animée par A. CHEVALIER. La cinquième partie de l'ouvrage est consacrée à des monographies d'entreprise :

- une annexe de 4 pages (pp. 455-458) est consacrée à la politique sociale du groupe FERRUCO,
- deux pages d'annexes concernant les "aspects humains et sociaux" d'ITEM,
- deux pages (pp. 514-516) retracent la politique du personnel et le bilan social d'Air-France.

2.2. Les problèmes concernant les salaires et les salariés ne font pas l'objet d'un traitement particulier mais sont traités au fil des pages dans "RAULIER", "PERROCHEAU", "COLET et LEURION".

2.2.1. "RAULIER"

Dans le tome 1 comme dans le tome 2, les auteurs ne parlent de la main-d'oeuvre et des salaires qu'au détour d'une phrase. Aussi, dans le tome I chapitre IV (p. 23) la main-d'oeuvre directe est définie de la façon suivante "il s'agit des frais de personnel résultant des travaux effectués sur un produit".

Dans le chapitre 18 du tome I "la saisie des données en comptabilité analytique", la section 3 "la main-d'oeuvre" (pp. 130-134) commence ainsi "l'exploitation d'une entreprise ne peut avoir lieu sans le concours d'un personnel dont la rémunération est un des éléments des coûts d'exploitation". Sont ensuite examinés : la détermination et le contrôle des temps de travail, l'évaluation du travail.

Dans le tome 2, chapitre 5 les coûts préétablis, l'analyse du travail regroupées dans un paragraphe main d'oeuvre comporte 20 lignes. Enfin dans le même chapitre, les écarts sur main d'oeuvre occupent la page 51.

2.2.2. "PERROCHON"

Dans le chapitre 7 intitulé "Les frais" l'auteur consacre une page au "Problème particulier des frais de personnel" (p. 81) à travers la collecte des documents de base et du contrôle du temps de présence".

2.2.3. "COURT et LEURION"

Le chapitre VII intitulé les prévisions postérieures à la prise de décision : "le plan à long terme", 11 lignes page 81 sont consacrées à la prévision des effectifs du personnel. Ce personnel pouvant être "de faible ou forte qualification" "payé par l'entreprise ou temporaire" "à temps fermé ou à former".

III - ANALYSE DES TRAITEMENTS QUANTITATIFS DES SALAIRES

Après avoir examiné comment les auteurs analysent les salaires en charges fixes et(ou) variables et(ou) directes et(ou) indirectes, nous nous préoccuperons de savoir comment les auteurs traitent de la fixation des normes (nous n'aborderons pas le problème du traitement des écarts les ouvrages dans l'ensemble se complaisent dans le calcul de l'analyse des écarts).

3.1. Analyse de la main d'oeuvre en charge fixe et variable directe et indirecte

3.1.1. "PAULIER"

Dès le chapitre 1 : *"Objectifs et moyens de la comptabilité analytique"*, les coûts directs et indirects sont définis dans la section 2 *"coûts et prix de revient"* de la façon suivante (p. 11)

"Les charges prises en considération pour calculer les coûts et les prix de revient sont de deux types :

1. Charges directes : *ce sont les éléments qui concernent le coût ou le prix de revient d'un seul produit ou d'une seule commande ex : matières premières incorporées aux produits.*
2. Charges indirectes : *ce sont les éléments qui concernent plusieurs coûts et prix de revient et doivent de ce fait faire l'objet d'une répartition-avant imputation."*

Une note en bas de page précise en ce qui concerne ces deux derniers termes : *"terminologie du plan comptable 1957"*.

Dans le chapitre IV intitulé *"Les charges directes et indirectes"*, les auteurs, après avoir rappelé la définition précédente précisent :

"les deux catégories essentielles de charges directes sont :

- 1) *les matières...*
- 2) *la main d'oeuvre directe : il s'agit des frais de personnel résultant des travaux effectués sur un seul produit"*.

La ventilation de la main d'oeuvre en main d'oeuvre directe et indirecte est faite à la page 62 du tome 1, chapitre 10, dans la section "composantes du coût de production".

"Il s'agit de la main d'oeuvre qui peut être affectée au coût d'un produit ou d'une commande parce que le travail correspondant concerne directement ce produit ou cette commande. Des bons de travail permettent de répartir ces charges en y inscrivant les produits ou commandes bénéficiaires des travaux".

Le coût de la main d'oeuvre directe comprend :

- les salaires bruts y compris les primes diverses éventuelles,
- les charges sociales obligatoires ou facultatives supportées par l'entreprise en plus des salaires.

La séparation des charges fixes et variables de main d'oeuvre est traitée dans un tableau p. 172. A titre d'exemple est considérée comme charge variable "la main d'oeuvre des ateliers où ne passe qu'un seul produit" et comme charge fixe "l'encadrement du personnel des ateliers où ne passe qu'un seul produit".

Une note en bas de page précise cependant ce qu'il faut penser de la variabilité des charges en matière de main d'oeuvre :

"En ce qui concerne les charges de main d'oeuvre il est à noter qu'elles ont de moins en moins un caractère de charges variables. Aussi lors d'une baisse d'activité, l'évolution des rapports sociaux et de la législation limitent les débauchages et l'adaptation du coût de la main d'oeuvre à la baisse d'activité (mensualisation, freins aux licenciements, pressions des organisations des salariés). Par contre dans certains secteurs, la nouvelle habitude de recourir aux services des entreprises de travail temporaire vise à redonner aux charges de main d'oeuvre une certaine souplesse leur restituant leur caractère de variabilité".

Notons enfin que dans le chapitre 2 du tome 2 "gestion des ventes : prévisions", la variabilité des charges de distribution est envisagée.

"Les charges variables. Ce sont essentiellement :

- . les commissions sur vente à l'exclusion de leur partie fixe éventuelle,
- . les emballages,
- . les frais de transports sur ventes.

Les montants prévisionnels peuvent en être déterminés par application de pourcentages aux ventes du budget des ventes pour éviter des calculs trop complexes"

3.1.2. "LAUZEL"

L'auteur ne se préoccupe pas de savoir si les salaires sont des charges fixes ou variables directes ou indirectes si ce n'est au détour d'une phrase p. 110 "Le coût complet moyen comprend : - des charges directes (principalement des charges de matières, d'énergie, de main d'oeuvre, des commissions sur ventes".

3.1.3. "PERROCHON"

A aucun moment n'est envisagée la ventilation des salaires en charges directes ou indirectes, fixes ou variables. L'auteur se contente d'une analyse générale des charges.

3.1.4. "BURLAUD-SIMON"

C'est le seul livre qui montre sérieusement la difficulté d'établir une partition entre charges variables et charges fixes. Même lorsque cette ventilation est réalisée à partir d'une droite de régression, les auteurs font remarquer (p. 76) qu'elle est approximative pour trois raisons :

- un ajustement est une simplification de la réalité,
- elle porte sur des charges qui ont déjà fait l'objet de regroupement,

- Si les observations ne sont pas concentrées dans le temps, elles risquent de faire apparaître une hausse des prix en fonction du temps".

De la même façon les charges directes et indirectes clairement définies dans la page 25 (1) sont suivies d'une remarque des auteurs.

"Nous insistons sur le caractère conventionnel de cette distinction. Il n'y a pas de charges directes "en soi" comme nous essaierons de le montrer à travers quelques exemples".

Un exemple concernant la réparation d'un véhicule dans un garage est donné. Après avoir indiqué que le coût horaire de l'ouvrier qui a effectué le travail constitue une charge directe, les auteurs précisent (p. 26) : *"ceci ne signifie pas pour autant que l'ouvrier en question soit payé à l'heure, et non au mois et que son coût soit fonction de son seul temps de travail".*

Après avoir donné d'autres exemples, les auteurs concluent que le caractère direct ou indirect résulte de deux conditions :

- le degré de finesse du suivi comptable des différentes consommations
- la définition du produit ou de l'activité dont on souhaite calculer le coût ; autrement dit le choix de l'objet du coût".

Les exemples qui sont donnés pour illustrer les différentes combinaisons direct indirect et (ou) variable fixe sont précis et correspondent parfaitement à la définition littérale qui en a été donnée.

Les auteurs précisent page 85 que les *"charges variables directes dans lesquelles on classe traditionnellement les matières premières consommées et la main d'oeuvre directe se résument de plus en plus aux seules matières et éventuellement aux heures supplémentaires"* ...

(1) *"Les charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. Les autres charges communes à plusieurs produits ou activités sont dites indirectes."*

"... Nous sommes donc, ici, en présence de changements dans l'exercice juridique (mensualisation des salaires) et dans les techniques de production (substitution du capital au travail) qui ont entraîné, non seulement une modification de la matière des coûts, mais aussi de leur définition. Les coûts pertinents ne sont plus les mêmes."

3.2. La fixation des normes

3.2.1. "BURLAUD et SIMON"

La section 2 (pp. 142-166) du chapitre II est consacrée à ce problème.

Avant de rentrer dans la méthode des standards, les auteurs consacrent une page (p. 142) à l'histoire des standards, à leur naissance à la fin du siècle dernier, en montrant qu'ils ne sont que le moyen d'établir un nouveau mode de rémunération et d'organisation de la production face à un nouveau type de production de plus en plus complexe.

Le système de primes de ROWAN et HALSEY est daté (1850-1900).

Les auteurs montrent ensuite comment le standard devient avec TAYLOR "une relation entre l'organisation et l'exécution du travail : c'est un ordre assorti d'une sanction positive : la prime".

Aussi après avoir eu pour fonction première la gestion de la main d'oeuvre, les standards sont actuellement largement utilisés comme moyen de contrôle de l'utilisation des ressources grâce au calcul et à l'évaluation des écarts "donnée préalable moins donnée réelle".

Fidèles à la définition posée par le plan comptable (1) qui a francisé le standard par le coût préétabli, les auteurs retiennent le qualificatif de préétabli lorsqu'il s'agit d'un coût et celui de standard lorsqu'il s'agit d'une donnée physique.

(1) Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit "standard" ; il présente généralement le caractère d'une norme.

Après cette introduction, le paragraphe 1 aborde les objectifs de la méthode des standards et des écarts, et les avantages de cette méthode sont énoncés. Enfin le paragraphe 2 expose les fondements techniques et organisationnels de la méthode des écarts.

D'entrée de jeu les auteurs avertissent le lecteur de la "complexité" de la méthode dans son application (p. 145) qui contraste avec la simplicité du "principe".

Les deux conceptions du standard : objectif ou norme sont successivement exposées (pp. 145 et 146).

L'exposé de la méthode est réalisé à partir d'un exemple (fabrication d'un pantalon genre "Jean's" (pp. 146-147) puis une généralisation de la méthode est exposée en 20 lignes.

Après avoir conclu (p. 147) que la méthode des standards est analytique, il est précisé :

"Les services techniques déterminent les standards de quantité..."

- de temps : grâce au travail du bureau des temps (utilisé essentiellement pour l'ordonnancement et le calcul des primes, elles-mêmes liées aux écarts. Le bureau des temps a lui-même recours à plusieurs techniques :

. chronométrages (lors d'essai)

. M.H.T. (méthode de mesure des temps) qui utilise des tables indiquant en dmh = dix millièmes d'heure) le temps pour les gestes élémentaires

. comparaison avec des productions similaires".

3.2.2. "LAUZZE"

Dans la section 2, principes et méthodes (p. 154-155 du chapitre 8 Budget et contrôle budgétaire), l'auteur, pour exposer les hypothèses et le processus général, fait l'économie d'un exposé personnel et cite ce qui se passe ou se passait à St Gobain (il fait référence entre autres à une instruction de mai 63 émise par la Direction des glaces).

Il faut cependant remarquer toute la différence qui existe entre normes et standard.

"L'expression de "normes" employée à l'alinéa 4 du texte précédent doit retenir un instant l'attention.

Elle a pu être interprétée comme synonyme des "standards" que l'on trouve en comptabilité analytique.

Une telle interprétation serait trop restrictive. Certes les standards sont des normes pour les consommations et valorisation des éléments primaires des coûts que sont les matières et la main d'œuvre. Mais si l'on considère des prestations de service plus difficilement mesurables situées dans le "tertiaire" (administration générale, rémunération de cadres, frais généraux) il est bien difficile de parler de standards. Il est toutefois encore possible d'évoquer des normes à condition de pouvoir apprécier sur des bases raisonnables une allocation de frais justement proportionnée aux facteurs entrant dans l'analyse du problème. Trois moyens peuvent être utilisés :

- observation des périodes écoulées et calcul de moyenne,
- résultats obtenus dans un passé récent par la recherche de la réduction de telle ou telle catégorie de coûts (notamment par l'analyse de valeur),
- comparaison avec des entreprises similaires si la documentation utile existe.

En tout état de cause, il faut admettre qu' hormis le cas de standards dont il a été question en premier lieu (éléments primaires) pour tous les autres postes il est raisonnable de considérer la norme comme une simple référence située entre une prévision optimiste et une prévision pessimiste.

On peut évidemment serrer de plus près la réalité en accumulant des données traitées selon les méthodes modernes de la statistique appliquée et en faisant intervenir un calcul de probabilité et une simulation de gestion".

3.2.3. "RAULET"

(t. 2, chapitre 5, p. 43). Après avoir donné la définition du P.C.G. des coûts préétablis, l'auteur précise leur rôle "(ils) mettent une évaluation rapide de la production obtenue... et servent à contrôler les conditions internes d'exploitation" (p. 44). Ce sont des normes d'explicitation.

Toujours page 44 l'auteur affirme que "les coûts préétablis peuvent être déterminés de diverses manières différentes et suivant le cas leur appellation change. On parle de coût standard, coût budgété, coût moyen prévisionnel." Ces trois coûts sont successivement définis :

- "1) coût standard : lorsque les coûts préétablis sont calculés à partir d'une analyse de l'objet et du travail nécessaire faite par les services techniques (bureau des méthodes),
- 2) coût budgété : lorsque les éléments de coûts sont tirés d'un budget d'exploitation établi à l'avance pour une certaine période,
- 3) coût moyen prévisionnel, lorsque les éléments des coûts préétablis sont dégagés des périodes comptables antérieures.

Ce choix de type de coût dépend des produits et de l'organisation générale de la gestion prévisionnelle".

Dans une note en bas de page l'auteur précise à propos des standards "Nous utiliserons fréquemment cette appellation par la suite car c'est le cas le plus souvent rencontré dans les applications".

Enfin est exposé page 67 le mode d'établissement des standards de main d'oeuvre :

"La base des standards de temps est l'analyse du travail qui comporte les phases suivantes :

- étude de la suite des opérations,
 - qualification de l'ouvrier à employer,
 - étude des mouvements nécessaires à chaque opération,
 - calcul du temps théorique pour chaque opération.
- Le calcul du temps peut se faire par
- . chronométrage,
 - . addition de temps élémentaires, étudiés expérimentalement,

. usage de tables de temps élémentaires.

La détermination du standard est obtenue par addition :

- du temps théorique de l'opération,
- du temps de mise en train réparti sur l'ensemble des unités constituant la série à fabriquer,
- d'un certain temps de relâche, correspondant au repos physique nécessaire après un effort.

Suit un exemple pour une série de 10 pièces.

L'établissement du coût standard de la main d'œuvre est ainsi exposé tome 2 page 49 :

"Le calcul du coût dépend du système de rémunération. Dans le cas des salaires aux pièces, le coût standard est donné par le tarif à la pièce ou encore par le tarif horaire correspondant à un nombre de pièces standards.

Dans le cas de salaires horaires, le coût standard est le produit du temps standard par le tarif horaire standard.

Dans le cas de salaires à primes (1), le coût standard à l'unité est calculé à partir des prévisions de production.

On tient également compte des charges sociales par une majoration en pourcentage, ce pourcentage étant établi statistiquement pour un groupe professionnel donné.

De plus le coût standard de la main d'œuvre est souvent établi par équipe de travail plutôt que par opération : il est alors inclus dans les frais de section, ce qui simplifie l'analyse des écarts".

(1) Notons que page 133 du tome 1, l'auteur développe sur une page les salaires à primes de rendement individuelles. Parmi les diverses formules proposées il retient et détaille le mode de calcul de :

- . la prime MALSEY
- . la prime ROWAN.

Par contre les systèmes GANTT et BEDEAUX sont juste cités.

Enfin l'auteur cite p. 134 une étude, non datée, de MM. KRIES et FABIENNE "Le pourcentage de ces suppléments individuels ou collectifs est très différent suivant les entreprises et varie de 5 à 60 % suivant les branches industrielles. Il est très faible en chimie et très fort en mécanique".

3.2.3. "LEURION et COURT"

Les auteurs posent le problème dans le chapitre 12 : "les prévisions à court terme en matière de comptabilité analytique d'exploitation".

Ce chapitre comprend :

- Une section de 2 pages sur "les liaisons organiques entre le budget et la comptabilité analytique tenue à priori" (pp. 155-156).
- Une section de 5 pages concernant les diverses sortes de coûts préétablis (nous apprenons au passage page 159 que, selon les auteurs du plan comptable 57 "le choix des coûts préétablis dépend des buts fixés").
- Une section de 2 pages, "conditions et conséquences de l'introduction des coûts préétablis".
- Une section de 2 pages (pp. 164-165-166), "élaboration des coûts préétablis". Il nous est dit dans cette section (p. 164) que en ce qui concerne les salariés "les prévisions sont de la compétence des services techniques, lesquels disposent :
 - . de normes concernant les postes de travail,
 - . de gammes d'opérations".

Enfin est donnée page 165, dans le mode d'élaboration, une "règle générale" d'évaluation des "éléments quantitatifs" effectuée par des "personnes des services comptables et financiers".

Règle : "Celles-ci peuvent privilégier le mode de valorisation qui leur paraît le plus approprié, mode de valorisation choisi parmi ceux proposés par les auteurs du plan comptable général 1947-1957 sauf évidemment celui qui a été qualifié "de standard" et qui est, semble-t-il, plus adapté aux évaluations quantitatives qu'aux évaluations qualitatives monétaires".

IV - ANALYSE DE LA PLACE DONNEE AUX SALAIRES DANS LA MISE EN
PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE ET DANS LA SAISIE
DES INFORMATIONS DANS L'ANALYSE DES RESULTATS

4.1. Analyse de la place donnée aux salariés dans la mise en place de la
comptabilité analytique et dans la saisie des informations

Ce point est traité de façon explicite ou implicite dans les ouvrages
suivants :

4.1.1. "EURION et COURRY" consacrent le chapitre XI aux *"prévisions
à court terme en matière de comptabilité générale : les budgets"*.
Dans un paragraphe qui traite des conditions préalables à l'établissement
du budget, les auteurs abordent, p. 125, les conditions relatives à l'or-
ganisation générale de l'entreprise :

- a) nécessité de diviser l'entreprise en fonctions et en services ho-
mogènes afin de permettre une bonne coordination dans la prévision,
- b) nécessité de décentraliser afin de permettre une précision suffi-
sante dans la prévision.

*... "cette précision dans le détail n'est concevable que si la direction
a délégué ses prérogatives à une personne responsable de l'établissement,
de sa part de budget et de sa réalisation. Il ne s'agit nullement d'ail-
leurs pour la direction d'abandonner sa gestion entre les mains de su-
bordonnés : au contraire cette délégation de pouvoirs et de responsabi-
lités doit lui permettre de mieux contrôler la marche de l'entreprise".*

- c) en conséquence, nécessité quelquefois de réorganiser l'entreprise
avant de faire de la prévision budgétaire.

Ensuite, après avoir indiqué dans un deuxième point les conditions maté-
rielles, les auteurs abordent le problème des conditions psychologiques
(p. 126).

"Il est nécessaire de réaliser une véritable préparation psychologique (1) sans laquelle les conditions précédentes se révéleraient insuffisantes : cette préparation serait faite dans un double but :

a) rassurer le personnel, en mettant l'accent par exemple sur les idées suivantes :

- le système budgétaire n'est pas un instrument basé sur la suspicion mais sur la confiance,

- ce système n'est pas imposé par la Direction, mais il est, au contraire, le résultat d'une concertation à tous les niveaux,

- tous les secteurs de l'entreprise sont concernés.

b) éveiller l'intérêt du personnel (1) en insistant, à l'occasion de conférences par exemple, sur les possibilités nouvelles qui peuvent apparaître, au plan des rémunérations et à celui de la promotion sociale".

4.1.2. LAUZEL quant à lui consacre une longue page aux aspects humains de la budgétisation dans un complément au chapitre 3 : "Budget et contrôle budgétaire" (p. 193-194).

"Les aspects humains de la budgétisation :

Nous reprenons pour la développer, l'observation faite au paragraphe précédent, sur la nécessité d'obtenir la meilleure participation possible du personnel aux procédures de gestion prévisionnelle et contrôlée.

Sur ce point les observations que nous avons pu faire en France, rejoignent celles qui nous viennent des Etats-Unis. Entre bien d'autres références possibles nous détachons celle qui constitue la présentation, par Gilbert RIEBOLD, sous le titre : Aspects humains de la Budgétisation, d'un article de Letricia GAYLE RAYBURN (2) : Montrant la convergence

(1) Souligné dans le texte.

(2) RAYBURN L.G., professeur associé de comptabilité à Memphis State University, Etude traduite et présentée par RIEBOLD G. dans Economie et Comptabilité, mars 1974, pp. 47 à 53.

d'opinions qui existe entre l'étude de ce dernier et l'ouvrage de R.B. THIERRE sur la gestion prévisionnelle et contrôlée, le présentateur émet l'opinion suivante avec laquelle nous sommes entièrement d'accord :

"Le programme chiffré d'action à court terme qu'est le budget, est voué à l'échec si lors de son élaboration et, ensuite de son contrôle de réalisation, le personnel n'a pas été sensibilisé à l'utilité de cet outil de management et consulté sur l'importance des performances réalisées".

"Cela ne peut s'accomplir que par l'établissement d'un langage commun, la définition des rôles respectifs, la participation élargie et coordonnée, l'adhésion spontanée génératrice d'un climat de coopération enthousiaste, ce qui suppose une formation adéquate orientée en complément de celle de tous les participants". C'est sur des idées clairement condensées dans ce résumé que nous avons fondé notre programme de "recyclage" de cadres en matière de gestion dans le Centre que nous avons dirigé pendant dix ans. Nous reviendrons sur les observations faites en interrogeant les cadres. Nous nous bornons à noter, pour l'instant, que sur 650 cadres interrogés nous n'en avons pas trouvé 50 qui aient été vraiment consultés au moment de l'établissement des budgets et vraiment associés à la recherche des corrections de cap qui s'imposaient. De la description très intéressante que L.G. RAYBURN fait des processus budgétaires nous détachons cette remarque dont nous avons pu très souvent vérifier la pertinence.

"Souvent les managers laissent les problèmes quotidiens interférer dans la planification, jusqu'à ce que la réalité du temps enferme la firme dans des situations indésirables qui auraient dû être évitées. Les managers sont contraints de planifier en vue de réaliser les objectifs managériaux exprimés dans le budget ; sans de tels objectifs, l'exploitation manque de direction". Et, comme nous l'avons constaté dans les entreprises qui font l'objet de monographies (5e partie) ces objectifs doivent être définis après consultation des responsables à différents niveaux, dans les centres de responsabilité, et c'est après discussion qu'ils sont modifiés en fonction de l'évolution prévisible sous l'influence de faits d'ordre interne ou externe".

Enfin, dans le chapitre 26 "progrès à réaliser", l'auteur consacre la section 1 aux "Insuffisances ou lacunes constatées dans le fonctionnement du contrôle budgétaire et du contrôle de gestion".

Cette section réalisée à partir de plusieurs enquêtes montre, entre autres, que "la participation des personnels à l'élaboration des budgets laisse à désirer", (p. 379).

Parmi les difficultés types "l'auteur recense l'aptitude insuffisante des entreprises à saisir et résoudre les problèmes humains".

4.1.3. "EUREAUD et SIMON"

La section IV du chapitre 2 traite de "l'organisation d'un système d'analyse des coûts" (pp. 175-194).

Cette section comprend trois paragraphes : "l'étude préliminaire (pp. 175-181), la saisie des données (pp. 181-190), l'enregistrement des coûts (pp. 190-194)". Deux pages sont consacrées à la saisie des coûts de main d'oeuvre :

"La détermination des temps :

On peut distinguer au moins deux situations :

- production en série et travail en équipe ou à la chaîne. Dans ce cas la saisie des temps est généralement faite pour l'ensemble de l'équipe ou du personnel affecté à la chaîne. L'unité de base est alors l'équipe ou la chaîne ;
- production à la commande et travail individuel. Deux méthodes sont utilisées :
 - la fiche suiveuse qui suit la commande et sur laquelle chaque membre du personnel indique le temps de travail qu'il a consacré à la commande. Ce procédé rend le calcul du coût aisé mais il est alors difficile de contrôler tous les temps affectés avec les temps effectivement passés ; les omissions ou minérations en constituent le principal inconvénient ;
 - le bon de travail : il est surtout utilisé lorsque le personnel est appelé à changer souvent de tâche ; il accompagne l'ordre de fabrication ou le plan décrivant le travail à accomplir.

La valorisation des temps de travail :

Selon la nature du travail et le mode d'organisation de l'entreprise, la valorisation des temps se fait :

- à partir du coût de l'unité d'oeuvre - lorsque celle-ci est l'heure de travail - du centre d'analyse concerné (voir chapitre I) ;
- à partir du coût moyen ou standard calculé par niveau de qualifications (OS, P1, P2, etc.). Il serait, en effet, illusoire et sans intérêt, de calculer le coût réel pour chaque membre du personnel.

Ce calcul du coût horaire standard pose deux problèmes : celui du numérateur (quelles charges doit-on considérer ?) et celui du dénominateur (quel nombre d'heures doit-on prendre ?).

Pour le numérateur, on ajoute au salaire de base l'ensemble des charges sociales (sécurité sociale, retraite, taxe d'apprentissage, congés payés, etc.) et les charges dites connexes (oeuvres sociales, subventions versées au comité d'entreprise etc.).

Pour le dénominateur, on distingue plusieurs niveaux de temps :

- les heures payées ;
- les heures de présence (après déduction des jours chômés et payés, des heures de délégation, etc.) ;
- les heures travaillées (après déduction des temps de mise en route, des temps de pose "casse-croute", etc.).

C'est en général ce dernier niveau qui est utilisé ; en effet, si l'on retient les heures de présence, celles qui ne sont pas travaillées doivent être d'une part, relevées avec précision et d'autre part, retraitées comme des charges indirectes dans le système d'analyse".

4.2. Analyse de la place donnée aux salariés dans l'analyse des résultats

4.2.1. "BURLAUD et SIMON"

En conclusion de la section concernant "le contrôle de la production par les standards et l'analyse des écarts", les auteurs nous disent comment les standards participent à la division complète du travail.

"La technique des standards procède de la parcellisation des tâches, mais elle contribue également à l'accentuer en mettant à l'index tout ce qui s'écarte de la norme.

C'est l'aboutissement ultime du taylorisme ; la division du travail est complète : les travaux d'organisation du travail sont effectués par des spécialistes, les travailleurs manuels ne font qu'exécuter les tâches pensées pour eux, mais de plus, les contrôleurs de gestion, de production, veillent au bon fonctionnement du système et évaluent monétairement les écarts ou dysfonctionnements du système.

Contrôle par les écarts	préparation du travail Exécution	Ordres = standards
----------------------------	-------------------------------------	--------------------

Initialement la rémunération à la pièce ou les primes créaient une sorte d'auto-contrôle du rendement au niveau de l'ouvrier : "travailler vite et gagner plus ou ralentir mais être moins payé". L'abandon progressif de ce type de rémunération a suscité le besoin d'un autre système de contrôle et de sanction.

L'analyse des coûts par la technique des standards et des écarts fournit le moyen du contrôle - dorénavant externe - et crée une nouvelle fonction, celle du contrôleur de production ou de gestion.

La forme de la sanction devient plus dure ; c'est le tout ou rien, l'ouvrier qui accumule des écarts défavorables est muté ou licencié.

Suit le témoignage d'une ouvrière de la confection qui traduit "les conséquences des standards sur les conditions de travail et en particulier sur le rendement".

En conclusion de la section 3, "Le contrôle budgétaire des coûts de production" les auteurs nous précisent page 176 qui analyse le calcul des écarts :

"L'analyse et le calcul des écarts sont généralement assurés par un contrôleur budgétaire, mais celui-ci doit en rechercher les explications avec les responsables des services concernés. Il est cependant indispensable que le contrôleur budgétaire conserve son indépendance d'appréciation, faute de quoi les responsables seraient à la fois juges et partie et tendraient naturellement à reporter la responsabilité des écarts défavorables sur la mauvaise préparation des budgets ou sur d'autres services".

4.2.2. Pour "LEURION et COURT" (p. 127) les auteurs distinguent deux cas de figure :

- les petites entreprises

"on peut concevoir, dans le cas des petites entreprises qu'une personne bien au fait des problèmes financiers puisse coordonner les prévisions budgétaires, puis ensuite les contrôler. Mais on peut concevoir également que ce soit une personne extérieure à l'entreprise qui, moyennant des honoraires, assume les deux tâches précitées. Dans certains cas, cette deuxième méthode peut donner de bons résultats, parce que les problèmes peuvent être pensés de façon objective et que, par voie de conséquence, les solutions apportées peuvent mieux être acceptées".

- les grandes entreprises

"Deux conceptions principales sont possibles :

a) service du budget en position fonctionnelle,

b) service du budget en position d'état major,

c) Remarques : Il semble que si l'entreprise appartient à un secteur d'activité dans lequel l'évolution est rapide, la seconde position soit plus souple. Au contraire si l'entreprise a surtout des préoccupations financières, la première position peut être préférable".

CONCLUSION

L'année dernière à la même époque, M. PEROCHON, dans une intervention *"comptabilité et formation du citoyen"*, plaidait pour un renforcement de la formation comptable (1). Car, disait-il, la comptabilité, *"projection de l'entreprise sur le plan des valeurs, donc modélisation de l'entreprise, doit aider tous les citoyens à mieux se situer dans leur environnement comme dans leur comportement, à la fois parce qu'elle permet de mieux comprendre ce qu'est l'entreprise, ne serait-ce que par l'analyse de son activité"* (1).

Or, dans quelques uns des ouvrages que nous avons analysés, le lecteur ne peut être que surpris par l'image de l'entreprise qui est projetée (ce n'est sûrement pas de celle-là dont parle C. PEROCHON).

En effet, nous sommes plongés dans une entreprise sans "épaisseur", a temporelle, a historique, sans marché, sans salariés, sans direction, sans actionnaires, mais aussi sans conflits, sans passé et sans devenir. (Ne nous fait-elle pas penser à celle qu'affectionnait WALRAS ?).

Les problèmes posés par l'appartenance à un groupe de sociétés (hormis chez *"BURLAUD et SIMON"* ou *"LAUZEL"*) ne sont pas abordés. Ainsi, l'étudiant ignore-t-il tout de la pratique des prix de cession internes dans les groupes, et des transferts de bénéfice qui en résultent d'une société à l'autre.

En ce qui concerne le problème que nous avons plus particulièrement examiné, exceptés les ouvrages de *"LAUZEL"* ou *"BURLAUD et SIMON"*, le personnel est une nébuleuse -un mot sans contenu- qui n'a aucune existence, si ce n'est au travers d'un coût horaire ou d'un temps de travail (il en va de même, encore, de deux éléments qui apparaissent dans le raisonnement comme des données exogènes).

(1) PEROCHON C. *"Comptabilité et formation du citoyen"*, AFL. 3^e semaine de recherche, mars 1982, p. 50.

A part les deux ouvrages précédemment cités, les autres nous donnent peu d'explications sur le salaire au rendement et sur les relations qui existent entre l'augmentation des primes et la productivité. On en est resté aux salaires aux pièces ! (on étudie longuement les primes HALSEY et ROWAN et on cite pour mémoire le "point Bedeaux").

Autre élément qui nous paraît aussi très grave dans certains manuels, tous les problèmes qui sont posés à l'entreprise peuvent être résolus pour peu que l'on ait la connaissance mathématique ad-hoc ou le modèle approprié dans sa boîte à outil. Ainsi l'ajustement linéaire, la programmation linéaire, le modèle de Wilson, l'espérance mathématique sont-ils présentés comme la panacée universelle grâce auxquels l'entreprise connaît un développement harmonieux (le travers est particulièrement vérifiable chez "LEURION et COURT" ou chez "RAULET").

Enfin dernier élément qui participe aussi à l'alchimie des coûts, c'est la confusion qui règne dans le langage de la comptabilité analytique. Des définitions plus précises, des raisonnements rigoureux seraient nécessaires.

Alors que la comptabilité générale, parce que soumise à des contraintes fiscales et juridiques, connaît depuis plusieurs années des critiques de plus en plus nombreuses ; la comptabilité analytique parce que réputée économique n'a jamais été, quant à elle, sous les feux de la rampe. C'est dommage, elle aurait à y gagner.
